Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

19 novembre 2015*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone — Relazione tra tale accordo e le convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione — Parità di trattamento — Discriminazione fondata sulla nazionalità — Cittadino di uno Stato membro dell'Unione europea — Lavoratori frontalieri — Imposta sui redditi — Ripartizione della competenza tributaria — Collegamento fiscale — Nazionalità»

Nella causa C-241/14,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Baden-Württemberg (giudice tributario del Baden-Württemberg, Germania), con decisione del 19 dicembre 2013, pervenuta in cancelleria il 16 maggio 2014, nel procedimento

Roman Bukovansky

contro

Finanzamt Lörrach,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Terza Sezione, C. Toader e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 26 febbraio 2015,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Bukovansky, da H. Hauswirth, Rechtsanwalt;

— per il Finanzamt Lörrach, da D. Gress e S. Parodi-Neef, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, da T. Henze e B. Beutler, in qualità di agenti;

— per il governo svedese, da A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg e E. Karlsson, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il tedesco.

— per il governo del Regno Unito, da M. Holt, in qualità di agente, assistito da S. Ford, barrister;

— per la Commissione europea, da R. Lyal e M. Wasmeier, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 aprile 2015,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999 (GU 2002, L 114, pag. 6; in prosieguo: l'«accordo sulla libera circolazione delle persone»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Bukovansky, cittadino tedesco, e il Finanzamt Lörrach (ufficio tributario di Lörrach) in merito alla decisione con la quale quest'ultimo ha assoggettato a imposta i redditi da lavoro dipendente del sig. Bukovansky in Germania, per il periodo successivo al trasferimento della residenza dell'interessato dalla Germania alla Svizzera.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 La Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, hanno firmato il 21 giugno 1999 sette accordi, tra i quali figura l'accordo sulla libera circolazione delle persone. Con la decisione 2002/309/CE, Euratom del Consiglio e della Commissione, del 4 aprile 2002 (GU L 114, pag. 1) tali sette accordi sono stati approvati a nome della Comunità e sono entrati in vigore il 1° giugno 2002.

4 Ai sensi del preambolo dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, le parti contraenti sono «decis[e] ad attuare la libera circolazione delle persone tra loro basandosi sulle disposizioni applicate nella Comunità europea».

5 L'accordo sulla libera circolazione delle persone mira, conformemente al suo articolo 1, lettere a) e d), a conferire, a favore dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea e della Confederazione svizzera, un diritto di ingresso, di soggiorno, di accesso a un'attività economica dipendente, di stabilimento quale lavoratore autonomo e il diritto di rimanere sul territorio delle parti contraenti, nonché a garantire le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali.

6 L'articolo 2 di tale accordo, rubricato «Non discriminazione», prevede quanto segue:

«In conformità delle disposizioni degli allegati I, II e III del presente Accordo, i cittadini di una parte contraente che soggiornano legalmente sul territorio di un'altra parte contraente non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità».

7 L'articolo 4 di detto accordo, rubricato «Diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica», così recita:

«Il diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica è garantito (…) conformemente alle disposizioni dell'allegato I».

8 Secondo l'articolo 15 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, gli allegati e i protocolli di quest'ultimo ne costituiscono parte integrante.

9 L'articolo 16 del suddetto accordo, rubricato «Riferimento al diritto comunitario», è formulato come segue:

«1. Per conseguire gli obiettivi definiti dal presente Accordo, le parti contraenti prendono tutte le misure necessarie affinché nelle loro relazioni siano applicati diritti e obblighi equivalenti a quelli contenuti negli atti giuridici della Comunità europea ai quali viene fatto riferimento.

2. Nella misura in cui l'applicazione del presente Accordo implica nozioni di diritto comunitario, si terrà conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia delle Comunità europee precedente alla data della sua firma. La giurisprudenza della Corte successiva alla firma del presente Accordo verrà comunicata alla Svizzera. Per garantire il corretto funzionamento dell'Accordo, il Comitato misto determina, su richiesta di una delle parti contraenti, le implicazioni di tale giurisprudenza».

10 L'articolo 21 dello stesso accordo, rubricato «Relazione con gli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione», prevede, al suo paragrafo 1:

«Le disposizioni del presente Accordo lasciano impregiudicate le disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri della Comunità europea in materia di doppia imposizione. In particolare, le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione».

11 L'articolo 7 dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, rubricato «Lavoratori dipendenti frontalieri», al suo paragrafo 1 così recita:

«Il lavoratore dipendente frontaliero è un cittadino di una parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno, o almeno una volta alla settimana».

12 L'articolo 9 di detto allegato, rubricato «Parità di trattamento», ai suoi paragrafi 1 e 2, così dispone:

«1. Il lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente non può ricevere sul territorio dell'altra parte contraente, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello riservato ai lavoratori dipendenti nazionali per quanto riguarda le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia di cui all'articolo 3 del presente allegato godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie».

Il diritto pattizio

13 La convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania (Bundesgesetzblatt 1972 II, pag. 1022), come modificata dal protocollo di revisione del 12 marzo 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, pag. 67), è una convenzione bilaterale conclusa per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (in prosieguo: la «convenzione Germania-Svizzera»).

14 L'articolo 4 della convenzione Germania-Svizzera prevede quanto segue:

«1. Ai fini della presente convenzione l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, vi è assoggettata illimitatamente alle imposte.

(...)

4. Trattandosi di una persona fisica residente della Svizzera, ma che non ha la cittadinanza svizzera e che nella Repubblica federale di Germania è stata assoggettata illimitatamente almeno per cinque anni complessivamente, la Repubblica federale di Germania può tassarla nell'anno in cui ha preso fine per l'ultima volta l'obbligazione fiscale illimitata, e nei cinque anni successivi, per i redditi provenienti dalla Repubblica federale di Germania e per gli elementi di sostanza situati nella Repubblica federale di Germania, nonostante le altre disposizioni della presente convenzione. Non viene pregiudicata l'imposizione in Svizzera, conformemente alla presente convenzione, di questi redditi o elementi di sostanza. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania, in applicazione analogica della legislazione germanica quanto al computo delle imposte straniere, computa l'imposta svizzera riscossa su questi redditi o elementi di sostanza in conformità della presente convenzione sulla parte dell'imposta germanica (ad eccezione dell'imposta sulle imprese) che, in base a questa disposizione, viene riscossa su questi proventi o elementi di sostanza in più dell'imposta germanica che li colpirebbe giusta le disposizioni degli articoli da 6 a 22. Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano quando la persona fisica è divenuta residente della Svizzera per svolgervi un'attività veramente dipendente per conto di un datore di lavoro al quale, oltre il rapporto di servizio, non è legata da un interesse economico essenziale, né direttamente né indirettamente, mediante partecipazione o in altro modo.

5. Se, ai termini di questo articolo, una persona fisica è considerata residente di uno Stato contraente soltanto per una parte dell'anno e per l'altra parte dello stesso anno residente dell'altro Stato contraente (cambiamento di domicilio), in ciascuno Stato le imposte possono essere riscosse in base all'obbligazione fiscale illimitata soltanto in funzione del tempo durante il quale tale persona è considerata residente di questo Stato.

(...)».

15 L'articolo 15 di tale convenzione così recita:

«1. Salve le disposizioni degli articoli da 15a a 19, i salari, gli stipendi e le altre rimunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. In quest'ultimo caso, le rimunerazioni percepite a detto titolo sono imponibili in questo altro Stato.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le rimunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi di non più di 183 giorni, in totale, nel corso dell'anno civile considerato.

b) le rimunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato e

c) l'onere delle rimunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o sede fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.

(...)

4. Salve le disposizioni dell'articolo 15a una persona fisica che è residente di uno Stato contraente ma che svolge un'attività come membro del comitato direttivo, direttore, gerente o procuratore di una società di capitali residente dell'altro Stato contraente, può essere imposta in questo altro Stato per le rimunerazioni che riceve per questa attività, a meno che detta attività non sia circoscritta in modo da comprendere soltanto compiti che producono effetti al di fuori di questo altro Stato. Se detto altro Stato contraente non impone questi redditi, essi possono essere imposti nello Stato di cui la persona fisica è residente».

16 L'articolo 15a della medesima convenzione dispone quanto segue:

«1. Nonostante le disposizioni dell'articolo 15, i salari, gli stipendi e le altre rimunerazioni analoghe che un frontaliero riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili nello Stato contraente di cui è residente. A titolo di compensazione, lo Stato contraente nel quale è svolta l'attività può trattenere un'imposta su dette rimunerazioni. Tale imposta non può superare il 4,5 per cento dell'ammontare lordo delle rimunerazioni se la residenza è provata da un'attestazione ufficiale della competente autorità fiscale dello Stato contraente di cui il contribuente è residente. Sono salve le disposizioni dell'articolo 4 paragrafo 4.

2. È considerato frontaliero ai sensi del paragrafo 1 ogni persona residente di uno Stato contraente il cui luogo di lavoro è situato nell'altro Stato contraente, dal quale rientra regolarmente al proprio domicilio. Se, dopo il lavoro, detta persona non rientra regolarmente al suo domicilio, essa perde la qualità di frontaliero unicamente se, in caso di occupazione durante l'intero anno civile, a causa della sua attività non rientra al proprio domicilio per oltre 60 giorni lavorativi.

3. Nonostante le disposizioni dell'articolo 24, lo Stato contraente di cui il frontaliero è residente tiene conto dell'imposta trattenuta giusta il terzo periodo del paragrafo 1 nel modo seguente:

a) nella Repubblica federale di Germania l'imposta è computata nell'imposta tedesca sul reddito conformemente alle disposizioni del § 36 della legge concernente l'imposta sul reddito ("Einkommensteuergesetz"), malgrado le disposizioni del § 34c della stessa legge. L'imposta è parimenti presa in considerazione per la determinazione degli acconti dell'imposta sul reddito;

(...)».

Il diritto tedesco

17 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sui redditi (Einkommensteuergesetz; in prosieguo: l'«EStG»), nella sua versione modificata del 20 dicembre 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, pag. 3150), le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la loro residenza abituale sul territorio nazionale sono ivi soggette ad imposta per la totalità dei loro redditi.

18 L'articolo 1, paragrafo 4, dell'EStG così prevede:

«Le persone fisiche che non hanno né il domicilio né la residenza abituale in Germania, fatti salvi i paragrafi 2 e 3, e l'articolo 1a, sono assoggettate parzialmente all'imposta sul reddito qualora percepiscano redditi nazionali ai sensi dell'articolo 49».

19 L'articolo 49 dell'EStG, relativo ai redditi parzialmente imponibili, così prevede:

«1. Costituiscono redditi nazionali ai fini dell'assoggettamento parziale all'imposta sul reddito (articolo 1, paragrafo 4):

(...)

4. i redditi da lavoro dipendente (articolo 19)

a) svolto in Germania ovvero i cui redditi siano stati percepiti in Germania,

(...)

c) percepiti come remunerazione di un'attività di amministratore, di procuratore o di membro del consiglio di amministrazione di una società la cui amministrazione ha sede in Germania,

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

20 Il sig. Bukovansky, che possiede le cittadinanze tedesca e ceca, ha vissuto dal 1969 e fino al mese di luglio 2008 in Germania. Dal mese di gennaio 1999 al mese di febbraio 2006 ha lavorato in Svizzera per diverse società del gruppo Novartis. All'epoca, era assoggettato all'imposta sul reddito nello Stato di residenza, ossia nella Repubblica federale di Germania.

21 Nel mese di marzo 2006 il sig. Bukovansky è stato trasferito dal suo datore di lavoro svizzero, nell'ambito di un accordo di trasferimento, presso una società controllata di tale gruppo, la Novartis Pharma Productions GmbH (in prosieguo: la «W-GmbH»), con sede in Germania. Inizialmente, l'attività dipendente esercitata dal sig. Bukovansky in Germania doveva avere una durata di due anni, ma essa è stata progressivamente prorogata, fino alla fine del 2012.

22 Il 1º agosto 2008 il sig. Bukovansky, pur continuando a lavorare per la W-GmbH in Germania, ha trasferito il proprio domicilio in Svizzera. Nella sua dichiarazione dei redditi per il 2008, l'interessato ha ritenuto, per il periodo durante il quale era stato domiciliato in Svizzera, ossia dal mese d'agosto al mese di dicembre 2008, di dover essere assoggettato a imposta in Svizzera per i suoi redditi di lavoratore dipendente derivanti dalla W-GmbH, in forza dell'articolo 15a, paragrafo 1, della convenzione Germania-Svizzera, in quanto lavoratore transfrontaliero «all'inverso».

23 L'ufficio tributario di Lörrach ha tuttavia ritenuto che i redditi di cui trattasi dovessero essere assoggettati a imposta in Germania per tutto l'esercizio fiscale del 2008. Tale ufficio ha ritenuto che, per il periodo che va dal mese d'agosto al mese di dicembre 2008, il sig. Bukovansky fosse assoggettato all'imposta sul reddito in Germania in forza degli articoli 1, paragrafo 4, e 49, paragrafo 1 dell'EStG e che, inoltre, i redditi da lavoro dipendente corrisposti dalla W-GmbH all'interessato, conformemente all'articolo 4, paragrafo 4, della convenzione Germania-Svizzera, dovessero essere assoggettati a imposta in Germania.

24 In seguito ad un reclamo del sig. Bukovansky, l'ufficio tributario di Lörrach, da un lato, ha confermato l'avviso di accertamento d'imposta determinato ai fini dell'imposizione dei redditi considerati e, dall'altro, ha preso in considerazione gli importi dell'imposta pagati dal sig. Bukovansky all'amministrazione tributaria svizzera a titolo d'imposta sul reddito a partire dal mese d'agosto 2008.

25 Nell'ambito del suo ricorso dinanzi al Finanzgericht Baden-Württemberg (giudice tributario del Baden-Württemberg), il sig. Bukovansky ha ripreso la sua argomentazione, vertente sul fatto che la retribuzione percepita a motivo della sua attività esercitata per la W-GmbH nel periodo tra il mese d'agosto e il mese di dicembre 2008 doveva essere esentata da imposta in Germania e soggetta a imposta unicamente in Svizzera. L'ufficio tributario di Lörrach ha concluso per il rigetto di tale ricorso.

26 Il giudice del rinvio rileva che, conformemente all'articolo 15a, paragrafo 1, della convenzione Germania-Svizzera, la Confederazione svizzera deve essere considerata, a partire dal mese d'agosto 2008, lo Stato di residenza del sig. Bukovansky, Stato che ha il diritto di assoggettare ad imposta i redditi da lavoro dipendente dell'interessato a partire da tale mese.

27 Ciò nondimeno, dal momento che, il sig. Bukovansky non possiede la cittadinanza svizzera, è stato assoggettato a imposta in Germania illimitatamente per almeno cinque anni complessivamente e ha mantenuto il suo luogo di lavoro dipendente in Germania, dopo il suo trasferimento in Svizzera, l'articolo 4, paragrafo 4, di tale convenzione prevedrebbe anche che, nonostante le altre disposizioni della stessa, la Repubblica federale di Germania possa assoggettare l'interessato a imposta nell'anno in cui ha preso fine per l'ultima volta l'obbligazione fiscale illimitata, e nei cinque anni successivi, per i redditi provenienti dalla Germania e per gli elementi patrimoniali situati in tale Stato membro, computando, tuttavia, l'imposta svizzera riscossa sui redditi di cui trattasi sulla parte considerata dell'imposta tedesca. Per tale periodo, l'onere fiscale sopportato dal sig. Bukovansky si situerebbe al livello dell'imposta determinata sui redditi tedeschi.

28 Tale giudice ritiene tuttavia che l'imposizione prevista all'articolo 4, paragrafo 4, della convenzione Germania-Svizzera, gravante sulle persone che non possiedono la cittadinanza svizzera, costituisca un trattamento meno favorevole di quello riservato a un cittadino svizzero. Infatti, il diritto di assoggettare a imposta i redditi da lavoro dipendente di un cittadino svizzero residente in Germania, che abbia cessato di avere la residenza in tale Stato pur mantenendovi il suo luogo di lavoro dipendente, spetterebbe unicamente alla Svizzera. Si pone, di conseguenza, la questione se tale differenza di trattamento sia compatibile con il principio della parità di trattamento, previsto all'articolo 9, dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, e con il divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, di cui all'articolo 2 di tale accordo.

29 Secondo il giudice del rinvio, l'articolo 21, paragrafo 1, dell'accordo sulla libera circolazione delle persone non osta alla disapplicazione delle disposizioni della convenzione Germania-Svizzera relative all'imposizione contenute all'articolo 4, paragrafo 4, di tale convenzione, in combinato disposto con l'articolo 15a, paragrafo 1, quarta frase, della stessa. Invero, le disposizioni dell'accordo sulla libera circolazione delle persone lascerebbero, in linea di principio, impregiudicate le disposizioni di detta convenzione. Tuttavia, le disposizioni delle convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione non potrebbero essere in contrasto con divieti sanciti dal diritto dell'Unione in materia di discriminazioni. L'applicazione di tali convenzioni dovrebbe farsi nel rispetto degli obblighi derivanti dalle libertà fondamentali contemplate in tale accordo.

30 È in tali circostanze che il Finanzgericht Baden-Württemberg (giudice tributario del Baden-Württemberg) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, e in particolare il suo Preambolo, gli articoli 1, 2, 21, nonché gli articoli 7 e 9 dell'allegato I, debbano essere interpretate nel senso che ostano a che sia assoggettato all'imposta tedesca, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, della convenzione bilaterale Germania-Svizzera, in combinato disposto con l'articolo 15a, paragrafo 1, quarta frase, della stessa Convenzione, un lavoratore dipendente trasferitosi dalla Germania in Svizzera, il quale non possegga la cittadinanza svizzera e che, dal momento del suo trasferimento in Svizzera, sia qualificabile come lavoratore frontaliero cosiddetto "all'inverso" ai sensi dell'articolo 15a, paragrafo 1, della stessa Convenzione».

Sulla questione pregiudiziale

31 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se i principi di non discriminazione e della parità di trattamento, enunciati agli articoli 2 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone e 9 del suo allegato I, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una convenzione bilaterale volta a prevenire la doppia imposizione, come la convenzione Germania-Svizzera, in forza della quale il diritto di assoggettare a imposta i redditi da lavoro dipendente di un contribuente tedesco che non possiede la cittadinanza svizzera, benché quest'ultimo abbia trasferito la sua residenza dalla Germania alla Svizzera pur mantenendo il suo luogo di lavoro dipendente nel primo di tali Stati, spetti allo Stato della fonte di tali redditi, ossia alla Repubblica federale di Germania, mentre il diritto di assoggettare a imposta i redditi da lavoro dipendente di un cittadino svizzero, in una situazione analoga, spetta al nuovo Stato di residenza, nel caso di specie alla Confederazione svizzera.

32 Per quanto riguarda le circostanze del procedimento principale e le disposizioni dell'accordo sulla libera circolazione delle persone applicabili, si deve constatare che, in base al suo tenore letterale, l'articolo 7, paragrafo 1, dell'allegato I di tale accordo è applicabile alla situazione del sig. Bukovansky. Quest'ultimo è, infatti, cittadino «di una parte contraente», ossia la Repubblica federale di Germania, risiede sul territorio «di una parte contraente», nella fattispecie la Confederazione svizzera, ed esercita un'attività dipendente sul territorio «dell'altra parte contraente», ossia la Repubblica federale di Germania.

33 La suddetta disposizione stabilisce una distinzione tra il luogo di residenza, localizzato sul territorio di una parte contraente, ed il luogo di esercizio di un'attività di lavoro dipendente che deve trovarsi sul territorio dell'altra parte contraente, indipendentemente dalla cittadinanza dell'interessato (v., in tal senso, sentenza Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punto 35). In forza di tale disposizione, il sig. Bukovansky deve essere qualificato «lavoratore dipendente frontaliero» ai fini dell'applicazione dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, essendo inoltre pacifico che esso effettua di norma un tragitto andata e ritorno giornaliero o almeno una volta alla settimana tra il luogo di residenza e quello della sua attività dipendente.

34 Per quanto riguarda le convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione concluse tra la Confederazione svizzera e gli Stati membri dell'Unione, si deve rilevare che, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, le disposizioni dello stesso lasciano impregiudicate le disposizioni di dette convenzioni.

35 Occorre tuttavia verificare se tale disposizione di detto accordo consenta agli Stati contraenti di derogare al complesso delle sue disposizioni.

36 A tale riguardo, si deve rilevare che l'articolo 9 dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone, rubricato «Parità di trattamento», sancisce, al suo paragrafo 2, una norma specifica, volta a far godere il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie. In tale contesto, si deve ricordare che la Corte ha dichiarato che, in materia di vantaggi fiscali, il principio della parità di trattamento, previsto in tale disposizione, può essere invocato anche da un lavoratore cittadino di una parte contraente, che abbia esercitato il suo diritto alla libera circolazione nei confronti del suo Stato d'origine (v., in tal senso, sentenza Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punto 33 e giurisprudenza ivi citata, nonché punti 42 e 43).

37 Investita di domande di pronuncia pregiudiziale sulla questione se le convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione concluse tra gli Stati membri dell'Unione debbano essere compatibili con il principio della parità di trattamento e, in generale, con le libertà di circolazione garantite dal diritto primario dell'Unione, la Corte ha dichiarato che nell'ambito di convenzioni bilaterali dirette ad evitare le doppie imposizioni, gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento per la ripartizione della competenza tributaria, ma sono tenuti, nell'esercizio del potere impositivo così ripartito, a rispettare tale principio e dette libertà (v. sentenze Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 30; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punti da 48 a 51, nonché Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punti 41 e 42).

38 Di conseguenza, quando, in una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione conclusa tra Stati membri, il criterio della cittadinanza appare in una disposizione che ha ad oggetto la ripartizione della competenza tributaria, tale differenziazione fondata sulla nazionalità non può essere considerata come una discriminazione vietata (sentenza Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 30). Per quanto riguarda, invece, l'esercizio della competenza tributaria conferita da una siffatta disposizione, lo Stato membro titolare di tale competenza deve rispettare il principio della parità di trattamento.

39 Tale giurisprudenza sulla relazione tra il diritto primario dell'Unione e le convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione concluse tra gli Stati membri deve applicarsi per analogia alla relazione tra l'accordo sulla libera circolazione delle persone e le convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione concluse tra gli Stati membri e la Confederazione svizzera.

40 Infatti, come risulta dal preambolo, dagli articoli 1, lettera d), e 16, paragrafo 2, di tale accordo, quest'ultimo mira a realizzare, a favore dei cittadini dell'Unione e di quelli della Confederazione svizzera, la libera circolazione delle persone nei territori delle parti contraenti di tale accordo basandosi sulle disposizioni applicate nell'Unione, le cui nozioni devono essere interpretate conformemente alla giurisprudenza della Corte.

41 Invero, l'articolo 21 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone prevede che le disposizioni dello stesso lascino impregiudicate le convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione tra gli Stati membri dell'Unione e la Confederazione svizzera. Tuttavia, tale articolo non può avere una portata in conflitto con i principi sottesi all'accordo di cui fa parte (v., per analogia, sentenza TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, punto 51). Tale articolo non può quindi essere inteso nel senso di consentire agli Stati membri dell'Unione e alla Confederazione svizzera di compromettere la realizzazione della libera circolazione delle persone, privando del suo effetto utile, nell'esercizio delle competenze fiscali come ripartite dalle loro convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione, l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I di detto accordo.

42 Per quanto riguarda il procedimento principale, si deve rilevare che è pacifico che il sig. Bukovansky, anche dopo il trasferimento della sua residenza dalla Germania alla Svizzera, sia trattato, sul piano fiscale, dallo Stato della fonte dei suoi redditi da lavoro dipendente, nel caso di specie dalla Repubblica federale di Germania, al pari di un contribuente che ivi lavora e risiede.

43 Il sig. Bukovansky sostiene di aver subito una disparità di trattamento rispetto a un cittadino svizzero che, proprio come lui, abbia trasferito la sua residenza dalla Germania alla Svizzera, pur mantenendo il luogo del suo lavoro dipendente nel primo di tali Stati, poiché la competenza ad assoggettare ad imposta i redditi da lavoro dipendente di quest'ultimo spetterà al suo Stato di residenza, ossia alla Confederazione svizzera, e non, come nel suo caso, allo Stato della fonte dei redditi da lavoro dipendente, ossia alla Repubblica federale di Germania.

44 A tale riguardo, occorre rilevare che una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione, come la convenzione Germania-Svizzera, è intesa ad evitare che lo stesso reddito sia soggetto ad imposta in ciascuna delle due parti di tale convenzione, non già a garantire che l'imposizione alla quale è soggetto il contribuente in una parte contraente non sia superiore a quella alla quale egli sarebbe soggetto nell'altra parte contraente (sentenza Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 46).

45 Nel caso di specie, si deve constatare che la differenza di trattamento che il sig. Bukovansky sostiene di aver subito deriva dalla ripartizione del potere impositivo tra le parti della convenzione considerata ed è il risultato delle divergenze esistenti tra i regimi fiscali di tali parti. Orbene, com'è stato menzionato ai punti 37 e 38 della presente sentenza, la scelta di dette parti, al fine di ripartire tra loro la competenza impositiva, di differenti fattori di collegamento, non costituisce in quanto tale una discriminazione vietata.

46 Così, poiché, rispetto ai contribuenti residenti in Germania, il sig. Bukovansky non subisce svantaggi fiscali, non si può concludere nel senso della sussistenza di una discriminazione derivante da una disparità di trattamento in contrasto con l'articolo 9, paragrafo 2, dell'allegato I di detto accordo.

47 Per quanto riguarda il principio di non discriminazione enunciato all'articolo 2 del medesimo accordo, si deve rilevare che esso vieta in modo generale ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. Atteso che l'articolo 9 dell'allegato I dell'accordo sulla libera circolazione delle persone garantisce, nell'ambito della libera circolazione dei lavoratori, l'applicazione di tale principio, non si può neanche concludere per la sussistenza di una discriminazione in contrasto con detto articolo 2 (v., per analogia, sentenza Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, punti 19 e 20 nonché giurisprudenza ivi citata).

48 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che i principi di non discriminazione e della parità di trattamento, enunciati agli articoli 2 dell'accordo sulla libera circolazione delle persone e 9 dell'allegato I di quest'ultimo, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una convenzione bilaterale volta a prevenire la doppia imposizione, come la convenzione Germania-Svizzera, in forza della quale la competenza ad assoggettare ad imposta i redditi da lavoro dipendente di un contribuente tedesco che non possiede la cittadinanza svizzera, benché quest'ultimo abbia trasferito la sua residenza dalla Germania alla Svizzera pur mantenendo il suo luogo di lavoro dipendente nel primo di tali Stati, spetta allo Stato della fonte di tali redditi, ossia alla Repubblica federale di Germania, mentre la competenza ad assoggettare ad imposta i redditi da lavoro dipendente di un cittadino svizzero che si trovi in una situazione analoga spetta al nuovo Stato di residenza, nel caso di specie alla Confederazione svizzera.

Sulle spese

49 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

I principi di non discriminazione e della parità di trattamento, enunciati all'articolo 2 dell'accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999, e all'articolo 9 dell'allegato I di tale accordo, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una convenzione bilaterale volta a prevenire la doppia imposizione, come la convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania, come modificata dal protocollo di revisione del 12 marzo 2002, in forza della quale la competenza ad assoggettare ad imposta i redditi da lavoro dipendente di un contribuente tedesco che non possiede la cittadinanza svizzera, benché quest'ultimo abbia trasferito la sua residenza dalla Germania alla Svizzera pur mantenendo il suo luogo di lavoro dipendente nel primo di tali Stati, spetta allo Stato della fonte di tali redditi, ossia alla Repubblica federale di Germania, mentre la competenza ad assoggettare ad imposta i redditi da lavoro dipendente di un cittadino svizzero che si trovi in una situazione analoga spetta al nuovo Stato di residenza, nel caso di specie alla Confederazione svizzera.

Firme